

PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASI YAPABİLMEK İÇİN BÜYÜK MÜKELLEFLER OLMAK GEREKİYOR

I. GİRİŞ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 11. maddesinde¹, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kanunen kabul edilmeyen gider olacağı belirtilmiş ve 13. maddesinden de anlaşılacağı üzere örtülü kazanç dağıtım müessesesi, uluslararası gelişmeler ve Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)'nin düzenlemeleri dikkate alınmak suretiyle ve transfer fiyatlaması çerçevesinde düzenlenmiştir.

Anılan maddenin (1) numaralı fıkrasında özetle; kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım veya satımı işlemlerinde bulunmaları durumunda kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı, ayrıca alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi işlemleri, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.²

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek için uygulanan fiyat ile emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilen fiyat arasında bir farklılık bulunması gerekmektedir. Bu noktada da emsallere uygun fiyat veya bedel tespit yöntemleri ön plana çıkmaktadır. Bu yöntemler aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir.

1. Geleneksel Yöntemler
 - Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi
 - Maliyet Artı Yöntemi
 - Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi
2. Diğer Yöntemler (İşleme Dayalı Kar Yöntemleri)
 - Kâr Bölüşüm Yöntemi
 - İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi
3. Maliye Bakanlığı ile anlaşma Yöntemi³

Mükellefler yukarıda sayılan ilk iki yöntemden işlemin mahiyetine en uygun olanı kullanarak emsallere uygun fiyat ya da bedeli tespit edecektir. Uygulayacağı yöntem

¹ Benzer düzenlemelere, 5615 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinin 5. bendinde yer verilerek gelir vergisi mükellefleri için de transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümleri uygulanabilir hale getirilmiştir.

² TEKİN, Cem; KARTALOĞLU, Emre; Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Nisan 2007, Sayfa:591.

³ Peşin Fiyatlandırma Anlaşmalarının bir yöntem belirleme anlaşması mı? Yoksa fiyat belirleme anlaşması mı? olduğu tartışması varlığını korumaktadır. Bu anlaşmaların sadece geleneksel yöntemlerden veya işleme dayalı kar yöntemlerinden bir tanesinin seçimi amacıyla yapılacağını belirten görüşler bulunmaktadır. Ancak, kanaatimizce peşin fiyatlandırma anlaşmaları bir yöntem belirleme anlaşması değil fiyat belirleme anlaşmasıdır. Yani, geleneksel yöntemler veya işleme dayalı kar yöntemleri dışında tamamen farklı bir yöntemle de fiyatlandırmanın belirlenmesi mümkün olabilecektir.

konusunda tereddütü bulunan mükellefler için ise üçüncü bir yöntem öngörülmüştür. Buna göre, KVK'nın 13. maddesinin (5) numaralı fıkrasında, mükellefin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurarak anlaşma yapma olanağı getirilmiş ve yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntemin üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik taşıyacağı ve bu şekilde tespit edilen yöntemin, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, uygulayacağı yöntem konusunda tereddütü bulunan mükellefin gerekli bilgi ve belgelerle birlikte İdare'ye başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti talebinde bulunabilmesi mümkündür.

Bu yöntemin ne şekilde işleyeceği konusunda yazımızın hazırlandığı tarihte iki taslak bulunmakta ancak, kesin bir düzenlemeye rastlanmamaktadır. Bu taslaklardan birincisi Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı Taslağı, ikincisi ise Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ Taslağı'dır.⁴

Biz bu yazımızda, bu taslakların ayrıntısı üzerinde durmayı düşünmüyoruz. Ancak, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı Taslağı'nda yapılan bir düzenlemeyi eleştiri konusu yapacağız. Eleştiriye konu edeceğimiz düzenleme, peşin fiyatlandırma anlaşması yapma hakkının sadece Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflere tanınmasıdır.

Söz konusu taslağın 1. maddesinde Bakanlar Kurulu Kararının kapsamı belirlenmiş ve 5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinde yer alan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usuller düzenlenmekte olduğu, **Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamının bu düzenlemenin kapsamı içinde bulunduğu** belirtilmiştir. Anılan taslağın 15. maddesinde ise, **"peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükellefler girmekte olup, söz konusu kurumların ilişkili kişilerle yaptığı yurt dışı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda 03/09/2007 tarihinden itibaren İdare'ye başvurmaları mümkündür."** ifadesine yer verilmiştir. Bu ifadeden anlaşılacağı üzere, peşin fiyatlandırma anlaşmaları ile emsallere uygun fiyat ya da bedel tespit etme hakkı sadece bir grup mükellefe, sadece yurt dışı işlemlere ilişkin olarak tanınmıştır. Aşağıda bu uygulamanın yanlışlığı ve mükellefler arasında yaratacağı eşitsizlik üzerinde durulacaktır.

II. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMALARININ MAHİYETİ VE MÜKELLEFLERE SAĞLAYACAĞI FAYDALAR

OECD tarafından hazırlanan Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde peşin fiyatlandırma anlaşmalarının tanımı şu şekilde yapılmıştır:

"Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, belli bir zaman süreci için geçerli olmak üzere, kontrol altındaki işlemlerde belli kıstaslar doğrultusunda (yöntem, karşılaştırılabilir unsurlar, uygun düzeltimler, gelecekteki olaylar için kritik varsayımlar gibi) peşinen transfer fiyatlandırmasını saptayan bir anlaşmadır."

⁴ Bu taslaklara www.gib.gov.tr adresinden ulaşılabilir.

Anlaşma süreci, mükellef tarafından başlatılmakta ve mükellefle (bir ya da daha fazla bağlı şirket) vergi idaresi (bir ya da daha fazla) arasında yapılan görüşmeler sonucunda tamamlanmaktadır. Anlaşma ile transfer fiyatlandırmasının sorunları çözülerek, idari ve hukuki eksiklikler ile anlaşma mekanizmasının eksiklikleri giderilmeye çalışılmaktadır. Geleneksel yöntemlerin uygulanmasının çok güç olduğu ya da bu yöntemlerin başarısız olduğu durumlarda, peşin fiyatlandırma anlaşmaları çok yararlı olmaktadır. Bazı ülkeler, vergi idareleri ile mükellefler arasında ilgili diğer vergi idarelerini karıştırmadan yalnızca tek yanlı anlaşmalara izin verirken, ülkelerin büyük kısmı, çifte vergilendirme sorunları yüzünden iki taraflı ya da çok taraflı anlaşmalara izin vermektedir. Bağlantılı tarafların görüşmelerde gösterdikleri işbirliği, görüşmelerin başarılı olmasının yaşamsal koşullarından birisidir.⁵

5520 sayılı KVK'nın 13. maddesinin (5) numaralı fıkrasında mükellefin ilişkili taraflarla yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyeceği yöntem konusunda Maliye Bakanlığı'na başvurarak anlaşma yapma olanağı getirilmiştir. Buna göre uygulayacağı yöntem konusunda tereddüdü bulunan mükellef, Maliye Bakanlığı'na başvurarak belli bir dönem için yöntem tespiti isteğinde bulunabilecektir. OECD'nin "Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde de önerilen ve bir çok gelişmiş ülkenin vergi sisteminde yer alan bu uygulama (advance pricing arrangements ya da advance pricing agreements) için mükellefin Maliye Bakanlığı'na gerekli bilgi ve belgelerle birlikte başvurması gerekmektedir.⁶

Yöntem üzerinde anlaşma sağlanması halinde, bu yöntem üç yılı aşmamak üzere belirlenen süre ve koşullar altında kesinlik arz edecektir. Bu şekilde tespit edilen yöntem, belirlenen koşullar altında eleştiri konusu yapılamayacaktır. **Bu sistemin en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilme ve mali açıdan önünü görebilme olanağı vermesidir.** İdare açısından en büyük avantaj ise konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasının, Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde belirtilen avantajları aşağıdaki gibidir:⁷

1- Peşin fiyatlandırma anlaşması, uluslararası işlemlerde vergisel yükümlülüklerin tahmin edilebilirliğini artırarak, **mükellef için belirsizliklerin giderilmesini sağlamaktadır.**

2- Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, **vergi idareleri ve mükellefler arasında herhangi bir çatışma ortamı oluşturmadan işbirliği ve danışma olanakları sağlamaktadır.**

3- Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, hem mükellef hem de vergi idareleri açısından transfer fiyatlandırmasına ilişkin sorunlu konularda olayı mahkeme aşamasına gitmeden çözmekte ve her iki tarafa da gerek **maliyet, gerekse zaman tasarrufu sağlamaktadır.**

4- İlgili bütün ülkelerin katılması koşuluyla, iki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları, **ekonomik ve hukuki olarak çifte vergilendirme olasılığını gidermekte ya da azaltmaktadır.**

⁵ KAPUSUZOĞLU; Tuncay, Vergisel Yönden Transfer Fiyatlandırması, Oluş Yayıncılık, 2003 Sayfa:191.

⁶ Uygulamaya ilişkin usul ve esasların ayrıntıları yazımızın hazırlandığı tarihte henüz taslak aşamasında bulunan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliği'nde açıklanmıştır.

⁷ KAPUSUZOĞLU, Tuncay; a.g.e., Sayfa:192.

III. PEŞİN FİYATLANDIRMA ANLAŞMASI YAPMA HAKKININ SADECE BÜYÜK MÜKELLEFLERE TANINMASININ YARATACAĞI EŞİTSİZLİK

01.01.2007 tarihinden itibaren İstanbul'da faaliyete bulunmak üzere kurulan Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı⁸ çeşitli kriterlere (ciro, ödenilen vergi, aktif büyüklük ve çalışan sayısı gibi) göre seçilmiş 500 büyük mükellefin vergilendirmeye ilişkin işlemlerini yürütmektedir.⁹

Yukarıda açıklandığı üzere, henüz taslak aşamasında bulunan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı'nın 15. maddesinde, peşin fiyatlandırma anlaşmalarının sadece Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı mükellefleri ile yapılacağı belirtilmiştir.

Bakanlar Kurulu bu konuda düzenleme yapma yetkisini KVK'nın 13. maddesinden almaktadır. Söz konusu maddenin (7) numaralı fıkrasında, transfer fiyatlandırması ile ilgili usullerin Bakanlar Kurulunca belirleneceği vurgulanmıştır. Bakanlar Kurulu bu yetkisine dayanarak bir taslak metin hazırlamış ve bu metne Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde yer verilmiştir. Ancak, Karar'ın bu şekliyle kesinleşmesi mükellefler arasında eşitsizlik yaratacak ve yukarıda sayılan avantajlardan 500 mükellef dışındaki mükelleflerin faydalanabilmesini olanaksız hale getirecektir.

Anayasamızın 10. maddesinde herkesin, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşit olduğu, hiç bir kişiye, aileye, zümreye veya sınıfa imtiyaz tanınmayacağı, Devlet organları ve idare makamlarının bütün işlemlerinde kanun önünde eşitlik ilkesine uygun olarak hareket etmek zorunda oldukları açık bir şekilde ifade edilmiştir.

Yine anayasamızın 73. maddesinde, herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlü olduğu, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacı olduğu, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulup, değiştirileceği veya kaldırılacağı ve vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde Kanun'un belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Bakanlar Kuruluna verilebileceği belirtilmiştir.

Anayasa'nın 10. ve 73. maddeleri açısından vergi kanunlarının herkese eşit bir şekilde uygulanması şarttır. Bir ayırma gidilebilmesi için haklı bir neden olması gerekir. Ancak, burada haklı bir nedenden bahsetmek mümkün olmadığı gibi gereksiz bir ayırım yapıldığını söylemek de mümkündür. Taslağın ilk maddesinde tüm tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için uygulamanın geçerli olacağına ifade edilmesine karşın sadece belli bir gruba bu hakkın tanınması tartışmasız bir şekilde eşitlik ilkesine aykırıdır.¹⁰

⁸ 05.08.2006 tarih ve 26250 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2006/10788 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulmuştur.

⁹ Bu tür bir yapılanmanın doğru olup olmadığı, mükellef seçiminde benimsenen kriterlerin uygun olup olmadığı ayrı bir tartışma konusu olup bu yazıda üzerinde durulmayacaktır.

¹⁰ BİYAN, Özgür; Transfer Fiyatlandırması ve Bakanlar Kurulu Karar Taslağı'nın Değerlendirilmesi, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Temmuz 2007, Sayı:231, Sayfa:93.

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, belli kriterlere göre büyük! olduğu ve bu büyüklüğün birçok açıdan tartışılacağı 500 adet mükellef kesimi için tanınan peşin fiyatlandırma sözleşmeleri yapabilme hakkının diğer mükellefler için de tanınması ve uygulamanın bu şekilde başlatılması gerekmektedir. Bugüne kadar tüm ayrıntıları belirlenmiş olarak uygulamaya girmiş olması gereken peşin fiyatlandırma anlaşmalarına ilişkin düzenlemelerin bir an önce yapılması ve bu düzenlemeler yapılırken de mükelleflerin büyük ya da küçük olarak herhangi bir ayrıma tutulmaması gerekmektedir.

IV. SONUÇ

Yukarıda, henüz taslak aşamasında bulunan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı ile sadece Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı mükellefleri için tanınan peşin fiyatlandırma anlaşmalarından yararlanma hakkının büyük bir eşitsizlik ve adaletsizliğe sebep olacağı ayrıntılı olarak açıklandı. Bu hakkı bulunmayan mükellefler, herhangi bir eleştiri ve ceza riski olmadan plan yapabilme ve mali açıdan önünü görebilme olanağı vermesi başta olmak üzere yöntemin sağladığı yukarıda sıralanan birçok avantajdan yararlanamayacaklardır. Bu nedenle bu eşitsizlik giderilerek peşin fiyatlandırma sözleşmelerine ilişkin düzenlemelerin bir an önce yürürlüğe sokulmasında fayda bulunmaktadır.

Emre KARTALOĞLU
Gelirler Kontrolörü